

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Peter Bilger in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch die RTG Rümmele Treuhand GmbH, Marktstraße 30, 6850 Dornbirn, gegen die Bescheide des FA Feldkirch vom 11.06.2013 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2005 bis 2009 zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde wird stattgegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Umsatzsteuern für die Jahre 2005 bis 2009 werden festgesetzt mit:

2005	- 19.174,72 €
2006	- 18.702,69 €
2007	- 1.318,01 €
2008	- 7.008,48 €
2009	- 2.724,04 €

2. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) machte in den Umsatzsteuerjahreserklärungen 2005 bis 2009 ausschließlich Vorsteuern in Höhe von -19.174,72 Euro (2005), -18.702,69 (2006), -1.318,01 Euro (2007), -7.008,48 Euro (2008) und -2.724,04 Euro (2009) geltend, die das Finanzamt mit Umsatzsteuerbescheiden für diese Jahre auch gewährte.

Im Rahmen einer abgabenrechtlichen Prüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für die Jahre 2005 bis 2009 traf der Prüfer u.a. folgende Feststellung (Tz. 1 Prüfbericht):

Die GmbH hat im Prüfungszeitraum 2005 bis 2009 ausschließlich Umsätze aus der Verleasung eines Lebensmittelmarktes in der Schweiz erzielt (Top CC Winterthur). Vom

Unternehmen wurden im Prüfungszeitraum österreichische Vorsteuern geltend gemacht. Nach den Bestimmungen des § 12 Abs. 3 Z 3 UStG 1994 ist die Steuer für Leistungen sowie für die Einfuhr von Gegenständen vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen, soweit sie mit Umsätzen im Zusammenhang steht, die der Unternehmer im Ausland ausführt und die – wären sie in Österreich steuerbar – steuerfrei sein würden. Die gegenständlichen Umsätze wären in Österreich gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 steuerfrei. Daher sind die Vorsteuern nicht abzugsfähig. Die Tatsache, dass bei gegenständlicher Liegenschaft in der Schweiz in die Steuerpflicht optiert wurde, ändert nichts an der Nichtabzugsfähigkeit dieser Vorsteuern (siehe Auskunft des BMF, GZ. SZK-010219/0006-USt/2013).

Das Finanzamt folgte dieser Feststellung des Prüfers und setzte mit in wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen neuen Umsatzsteuerbescheiden 2005 bis 2009 vom 11.06.2013 die Umsatzsteuern (= Vorsteuern) für diese Jahre mit Null fest.

In der dagegen erhobenen Beschwerde vom 12.08.2013 wandte die steuerlich vertretene Bf. ein, das Finanzamt übersehe, dass für die Frage, ob die in Rede stehenden Umsätze der Bf. steuerfrei wären, wären sie im Inland steuerbar, die gesamte Bestimmung des § 6 UStG und nicht nur § 6 Abs. 1 Z 16 UStG heranzuziehen sei. Es sei daher auch die Optionsmöglichkeit des § 6 Abs. 2 UStG zu berücksichtigen. Werde ein solcher Umsatz steuerpflichtig behandelt, so sei der Vorsteuerauschluss des § 12 Abs. 3 Z 3 UStG nicht anwendbar. Da die Option zur Umsatzsteuer wegen des Fehlens der Steuerbarkeit dieser Umsätze nicht in der österreichischen Umsatzsteuererklärung angeführt werden könne, sei die tatsächliche Umsatzsteuerpflicht in der entsprechenden Umsatzsteuererklärung maßgeblich. Aufgrund des klaren Wortlautes des § 12 Abs. 3 Z 3 iVm § 6 UStG sei generell zu prüfen, ob der Umsatz unter den gegebenen Umständen in Österreich steuerpflichtig wäre. Diese Auslegung sei daher auch auf Umsätze, die im Drittlandsgebiet ausgeführt würden, anzuwenden. Daher stehe der Bf. der im Zusammenhang mit der Schweizer Immobilie stehende Vorsteuerabzug aufgrund der in der Schweiz tatsächlich ausgeübten Option in die Steuerpflicht zu. Es werde daher beantragt, die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben, eine mündliche Beschwerdeverhandlung zwecks umfassender Darstellung des Sachverhaltes durchzuführen und über die Beschwerde durch den gesamten Senat zu entscheiden.

Das Finanzamt legte die Beschwerde ohne Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Mit dieser Vorlage beantragte das Finanzamt die Abweisung der Beschwerde. Den Antrag begründete es damit, dass der Vorsteuerauschluss nach den UStR 2000 Rz 2005 unterbleiben könne, wenn der Unternehmer einen Umsatz im übrigen Gemeinschaftsgebiet ausgeführt habe, den er bei der Ausführung im Inland gemäß § 6 Abs. 2 UStG steuerpflichtig behandeln könnte (z.B. bei der Vermietung eines im anderen Mitgliedstaat gelegenen Geschäftslokales), nach dem innerstaatlichen Recht des anderen Mitgliedstaates eine wahlweise steuerpflichtige Behandlung dieses Umsatzes zulässig sei und der Unternehmer nachweise, dass er diesen Umsatz tatsächlich gegenüber der zuständigen Abgabenbehörde des anderen

Mitgliedstaates steuerpflichtig behandelt habe. Diese Regelung lasse sich aber nicht auf im Drittlandsgebiet ausgeführte Umsätze übertragen.

Am 23.11.2015 zog die Bf. den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat und Durchführung einer mündlichen Verhandlung wieder zurück.

Über die Beschwerde wurde erwogen

Rechtslage

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Eine sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück wird gemäß § 3a Abs. 9 UStG dort ausgeführt, wo das Grundstück gelegen ist (Grundstücksortprinzip).

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG sind u.a. die Umsätze aus der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken bis auf hier nicht relevante Ausnahmen unecht steuerfrei.

Gemäß § 6 Abs. 2 UStG kann der Unternehmer u.a. die Umsätze, die nach § 6 Abs. 1 Z 16 UStG steuerfrei sind, steuerpflichtig behandeln.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 erster Satz UStG kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Gemäß § 12 Abs. 3 Z 3 UStG 1994 ist vom Vorsteuerabzug u.a. ausgeschlossen die Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen, soweit sie mit Umsätzen im Zusammenhang stehen, die der Unternehmer im Ausland ausführt und die - wären sie steuerbar – steuerfrei sein würden.

Die Beurteilung der Frage, ob solche Umsätze, wären sie im Inland steuerbar, steuerfrei wären, richtet sich nach innerstaatlichem Recht (vgl. *Kanduth-Kristen*, in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG Kommentar, § 12 Anm 251).

Gemäß Art. 21 Abs. 2 Z 3 erster Satz Schweizer Mehrwertsteuergesetz ist die Überlassung von Grundstücken und Grundstücksteilen zum Gebrauch und zur Nutzung nicht steuerbar.

Gemäß Art. 22 Abs. 1 Schweizer Mehrwertsteuergesetz kann die steuerpflichtige Person unter Vorbehalt von Absatz 2 durch offenen Ausweis der Steuer jede von der Steuer ausgenommene Leistung versteuern (Option).

Sachverhalt

Für die Beurteilung des Beschwerdefalles geht das Bundesfinanzgericht von folgendem entscheidungsrelevanten und zwischen den Parteien unstrittigen Sachverhalt:

Die Bf. hat im Streitzeitraum ein Grundstück in der Schweiz zu Geschäftszwecken vermietet. Für die nach Schweizer Mehrwertsteuerrecht nicht steuerbaren Vermietungsumsätze machte sie von der Optionsmöglichkeit des Art. 21 Abs. 2 Z 21 iVm Art. 22 Abs. 1 Schweizer Mehrwertsteuergesetz Gebrauch und stellte Umsatzsteuer in Rechnung. Die von ihr geltend gemachten und in Streit stehenden Vorsteuern standen mit diesen Umsätzen in Zusammenhang und bezogen sich auf Leistungen, die im Inland an das Unternehmen der Bf. ausgeführt wurden.

Rechtliche Würdigung

Die Umsätze aus der Vermietung des Geschäftsgrundstückes in der Schweiz sind im Inland nicht steuerbar.

Nach innerstaatlichem Recht wären diese Umsätze, wären sie im Inland ausgeführt worden, ohne Zweifel gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG steuerfrei.

Fraglich ist, ob bei der Beurteilung der Steuerfreiheit iSd der § 12 Abs. 3 Z 3 UStG nur der Befreiungstatbestand des § 6 Abs. 1 Z 16 UStG oder auch die Optionsmöglichkeit des § 6 Abs. 2 UStG zu berücksichtigen ist.

Nach der früheren Verwaltungspraxis richtete sich die Steuerfreiheit iSd § 12 Abs. 3 Z 3 UStG ausschließlich nach dem Steuerbefreiungstatbestand des § 6 Abs. 1 Z 16 und war eine Option nach § 6 Abs. 2 UStG für Auslandsvermietungsumsätze nicht möglich. Der Vorsteuerauschluss trat daher auch dann ein, wenn für den entsprechenden Grundtatbestand eine Optionsmöglichkeit nach § 6 Abs. 2 UStG bestand und der Umsatz im Ausland auch tatsächlich steuerpflichtig behandelt wurde (vgl. *Kolacny/Mayer*, UStG², § 12 Anm 38).

Eine entsprechende Sichtweise vertrat die deutsche Steuerverwaltung für die der österreichischen vergleichbare deutsche Rechtslage (vgl. § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 dt. UStG).

Davon ging aber der Bundesfinanzhof mit dem Urteil vom 6.5.2004, V R 73/03, ab. Die Frage der Steuerfreiheit iSd § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 dt. UStG sei sowohl nach § 4 Nr. 12 Buchstabe a (Vermietung von Grundstücken) als auch nach § 9 (Option) dt. UStG zu beurteilen. Eine Heranziehung nur des § 4 Nr. 12 Buchstabe a dt. UStG widerspreche zudem dem „Grundelement des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems“, dass nur der Endverbraucher mit Steuer belastet werden solle und die Steuerverwaltung letztlich keinen Steuerbetrag einbehalten dürfe, der den vom Endverbraucher gezahlten übersteige.

Der Leitsatz dieses Urteils lautet wie folgt:

„Bezieht ein Unternehmen im Inland Leistungen, die er im Ausland für eine Grundstücksvermietung verwendet, ist nach § 15 Abs. 2 Nr. 2 UStG zu prüfen, ob die

Grundstücksvermietung steuerfrei (vorsteuerabzugsschädlich) wäre, wenn sie im Inland ausgeführt würde. Das bestimmt sich nach den Vorschriften des § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG und des § 9 UStG. Die Grundstücksvermietung wäre im Inland nicht steuerfrei gewesen, wenn der Grundstücksvermieter die Grundstücksvermietung im Ausland tatsächlich als steuerpflichtig behandelt hat und die Voraussetzungen des § 9 UStG für den Verzicht auf die Steuerbefreiung einer Grundstücksvermietung vorlagen (entgegen Abschn. 205 Abs. 1 UStR).

Mit Verweis auf dieses Urteil änderte die österreichische Finanzverwaltung die Umsatzsteuerrichtlinien 2000 (UStR 2000, Rz 2005) derart ab, dass auf den Vorsteuerauschluss unter bestimmten Voraussetzungen verzichtet wird, und zwar:

- Der Unternehmer hat einen Umsatz im übrigen Gemeinschaftsgebiet ausgeführt, den er bei der Ausführung im Inland gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 steuerpflichtig behandeln könnte (z.B. Vermietung eines im anderen Mitgliedstaat gelegenen Geschäftslokales).
- Entsprechend dem innerstaatlichen Recht des anderen Mitgliedstaates ist eine wahlweise steuerpflichtige Behandlung dieses Umsatzes zulässig.
- Der Unternehmer weist nach, dass er diesen Umsatz tatsächlich gegenüber der zuständigen Abgabenbehörde des anderen Mitgliedstaates steuerpflichtig behandelt hat.

Dieser Verzicht auf den Vorsteuerauschluss greift nach Ansicht der Finanzverwaltung aber nur dann, wenn der Auslandsumsatz im übrigen Gemeinschaftsgebiet, nicht aber, wenn er im Drittlandsgebiet ausgeführt wird (vgl. Auskunft des BMF, SZK-010219/0006-USt/2013 vom 19.03.2013 und, dieser folgend, die Feststellungen der Betriebsprüfung und der Stellungnahme des Finanzamtes zum Vorlageantrag). Eine Begründung für diese Einschränkung ist diesen Ausführungen nicht zu entnehmen.

Das Bundesfinanzgericht teilt diese Ansicht der Finanzverwaltung nicht.

Die Frage, ob Auslandsumsätze iS des § 12 Abs. 3 Z 3 UStG, wären sie im Inland steuerbar, steuerfrei sein würden, richtet sich sowohl nach den Steuerbefreiungstatbeständen des § 6 Abs. 1 Z 7-28 UStG als auch nach § 6 Abs. 2 UStG (Option). Diese Interpretation ergibt sich schon aus dem Wortlaut des § 12 Abs. 3 Z 3 UStG („steuerfrei“). Ein Umsatz wäre nicht nur dann nicht steuerfrei, wenn er nicht unter einen der Befreiungstatbestände des § 6 Abs. 1 Z 7-28 UStG fiel, sondern auch dann, wenn er aufgrund der Optionsmöglichkeit des § 6 Abs. 2 UStG steuerpflichtig behandelt werden könnte und auch so behandelt wird. Wurde daher ein im Ausland ausgeführter Vermietungsumsatz steuerpflichtig behandelt, etwa weil das Steuerrecht dieses Staates für steuerfreie oder nicht steuerbare Vermietungsumsätze eine Optionsmöglichkeit in die Steuerpflicht vorsieht, so wäre dieser Umsatz, wäre er im Inland ausgeführt worden, steuerpflichtig. Die Inlandsfiktion des § 12 Abs. 3 Z 3 UStG bezieht sich somit nicht nur auf den Umsatz (der Auslandsumsatz wird behandelt, als wäre er im Inland ausgeführt), sondern auch auf die Option (die steuerpflichtige Behandlung dieses Auslandsumsatzes wird beurteilt, als wäre im Inland von der Option in die Steuerpflicht Gebrauch gemacht worden (vgl. dazu auch UFS 19.10.2006, RV/0013-W/05).

Eine Einschränkung dieser Interpretation des § 12 Abs. 3 Z 3 UStG auf Umsätze, die innerhalb des Gemeinschaftsgebietes ausgeführt wurden, ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes nicht zulässig. Das Tatbestandselement „steuerfrei“ des § 12 Abs. 3 Z 3 UStG kann nicht einmal unter Berücksichtigung des § 6 Abs. 2 UStG, wenn der Umsatz im Gemeinschaftsgebiet ausgeführt wird, und dann wieder ohne Berücksichtigung des § 6 Abs. 2 UStG, wenn der Umsatz im Drittland ausgeführt wurde, ausgelegt werden. Ist eine fiktive Option zulässig, und davon geht offensichtlich auch das Bundesministerium für Finanzen in der zitierten Stelle der UStR 2000 aus, kann es keinen Unterschied machen, wo der jeweilige Umsatz ausgeführt wird.

Dieser Auslegung folgt auch *Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG Kommentar, § 12 Anm 251, wonach der Vorsteuerabzug auch für entsprechende Umsätze im Drittland und auch dann zustehen sollte, wenn der Umsatz im Ausland generell steuerpflichtig ist.

Auch nach dem Urteil des BFH vom 06.05.2004, V R 73/03, auf das in Rz 2005 UStR 2000 verwiesen wird, richtet sich der Vorsteuerauschluss für Auslandsumsätze *bereits nach dem Wortlaut* des § 15 Abs. 2 Nr. 2 dt. UStG sowohl nach § 4 Nr 12 Buchst. a dt. UStG (Vermietung und Verpachtung von Grundstücken) als auch nach § 9 dt. UStG (Option in die Steuerpflicht). Damit lässt auch der BFH eine fiktive Option zu (vgl. Absatz 16 dieses Urteils). Nur zusätzlich hat der BFH ausgeführt, dass die Prüfung der Steuerfreiheit iS des § 15 Abs. 2 Nr. 2 UStG ohne Berücksichtigung der Vorschrift des § 9 (Option) auch gegen das im Gemeinschaftsrecht geltende Neutralitätsprinzip verstoßen würde (vgl. allerdings die kritischen Ausführungen von *Stadie* in *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 15 Anm 1134 und 1135, der einen solchen Grundgedanken im Gemeinschaftsrecht nicht verwirklicht sieht). Der BFH gelangte somit schon durch eine Wortinterpretation und nicht erst durch eine gemeinschaftskonforme Interpretation des § 15 Abs. 2 Nr. 2 dt. UStG zu seinem Urteilsspruch. Daher kann auch aus diesem Urteil nicht abgeleitet werden, dass eine fiktive Option nur bei Umsätzen, die innerhalb des Gemeinschaftsgebietes ausgeführt wurden, möglich sein soll.

Für den Beschwerdefall folgt daraus, dass die steuerpflichtig behandelten Vermietungsumsätze in der Schweiz als steuerpflichtig iSd § 12 Abs. 3 Z 3 UStG zu beurteilen sind und ein Abzug der mit dieser Vermietung in Zusammenhang stehenden inländischen Vorsteuern daher zulässig ist.

Der Beschwerde war daher stattzugeben.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der

bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Zur entscheidungsgegenständlichen Rechtsfrage - ist der Begriff "steuerfrei" iSd § 12 Abs. 3 Z 3 UStG unter Berücksichtigung des § 6 Abs. 2 UStG (Option) auszulegen oder nicht und kann eine etwaige derartige Berücksichtigung auf Umsätze, die im Gemeinschaftsgeboet ausgeführt werden, eingeschränkt werden - liegt keine höchstgerichtliche Rechtsprechung vor. Dieser Rechtsfrage kommt daher grundsätzliche Bedeutung zu und ist eine ordentliche Revision aus diesem Grunde zulässig.

Feldkirch, am 14. Dezember 2015